

РЕШЕНИЕ

№ 1940

гр. София, 25.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 79 състав,
в публично заседание на 26.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Димитров

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **511** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Производството е образувано по жалба на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Б. Ф. С., чрез адв. И. М. срещу Ревизионен акт №Р-22221023000717-091-001/01.09.2023г. издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. А. Н.- ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част с Решение № 1677/24.11.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ София.

В жалбата се излагат доводи за незаконосъобразност и необоснованост на оспорения ревизионен акт, поради неправилно приложение на материалните закони и административно производствените правила. Твърди, че представените писмени доказателства отразяват реални доставки, а констатациите на данъчните органи се базират единствено- липса на кадрова и техническа обезпеченост на доставчиците. Навеждат се доводи, че РА не е мотивиран тъй като препращал към РД, а самият той не съдържа собствени мотиви. Оспорват се и заключенията свързани с неприложимостта на чл.46, ал.1, т.3 от ЗДДС, относно дружеството жалбоподател, като се твърди, че сделките с „Транзит Юрп“ ЕАД неправилно са квалифицирани като облагаеми доставки. Прави се искане РА да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован в обжалваната част. В съдебно заседание жалбоподателя се представлява от адв. М., които поддържа жалбата по посочените в нея съображения, претендира разноски по представен списък.

Ответникът Директор на ДОДОП - [населено място] при ЦУ на НАП, се представлява от юрк. К., която оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена, по аргументите изложени в решението на Директора на ОДОП-София. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП в съдебно заседание не се представлява.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – София град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна: Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221023000717-020-001/14.02.2023г., връчена по електронен път на 06.03.2023г., е възложено извършването на ревизия на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД за установяване на задълженията по ЗДДС за периодите от м. 10.2021г. до м.12.2022г. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди №Р-22221023000717-020-002/31.05.2023г., №Р-22221023000717-020-003/05.06.2023г. и № Р-22221023000717-020-004/ 04.07.2023г., с които е определен краен срок за извършване на ревизията до 04.08.2023г. Със Заповед №Р-22221023000717-020-002/31.05.2023г. е разширен обхватът на ревизията с включването на периодите от 01.01.2023г. до 30.04.2023г. Първоначалната заповед е издадена от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, в качеството на заместник на Г. И. М., въз основа на Заповед №РД-84-2200-128/13.02.2023г. на директора на ТД на НАП София. Останалите заповеди са издадени от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София. Посочените служители са оправомощени със Заповед №РД-01-849/ 31.10.2022г. на директора на ТД на НАП София да упражняват функциите на компетентен орган по чл. 112. ал. 2. т. 1 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023000717-092-001/11.08.2023г., връчен по електронен път на 14.08.2023г., срещу който не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117. ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221023000717-091-001/ 01.09.2023г., издаден от Г. И. М. - орган, възложил ревизията и А. А. Н. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 12.09.2023г. Установен е данък за внасяне в размер на 52 000.64 лв., при деклариран данък за възстановяване в размер на 37 310.60 лв. и са определени лихви в размер на 4 687.47 лв., вследствие на доначислен ДДС в размер на 54 590.17 лв., на основание чл. 86 във връзка с чл. 25 от ЗДДС върху декларирани от дружеството освободени доставки по фактури, издадени на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, ЕИК[ЕИК] и непризнато право на данъчен кредит в размер на 34 721.07 лв., на основание чл. 68. ал. 1. т. 1 и чл. 69. ал. 1. т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 9 от същия закон по фактури, издадени от „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

На основание чл. 37. ал. 2 и ал. 3. чл. 53 и чл. 56. ал. 1 от ДОПК, на ревизираното лице са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. С Протокол №Р-22221023000717-ППД-01/ 09.09.2023г. са присъединени документи, събрани в хода на извършени на ревизираното дружество проверки по прихващане или възстановяване.

Основната дейност на дружеството „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е изпълнител по споразумения със своите клиенти /TRUEVO PAYMENTS Ltd – М., WORLDPAY Ltd - Великобритания и „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД/, във връзка с които предоставя сигурна система за обработка на картови плащания и представя данни за потенциални търговци на банки - приемащи институции. За извършване на тази

услуга дружеството промотира директно своите услуги чрез мрежа от познати консултанти, работещи в сферата на онлайн картовите разплащания, или чрез използване на услугите на подизпълнителите „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД, „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД и чуждестранното лице - СМП Тех, които от своя страна намират клиенти и му ги представят. Ревизираното лице проверява истинността на бизнеса на предоставените потенциални търговци чрез платформата Verisk Financial Group, а за картова обработка на данните ползва платформата Е. Файнаншъл Груп, след което ги предлага за одобрение на клиентите. При сключване на споразумение между предложените търговци и горепосочените клиенти, „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД се изплаща възнаграждение на база на броя на онлайн транзакциите с банкови карти и прихода от събраните такси. За така определеното възнаграждение дружеството издава фактури на клиентите с предмет комисионна, в които като основание за неначисляване на ДДС е посочена разпоредбата на чл. 46 от ЗДДС.

В хода на ревизията, е установено, че по отношение на доставките от „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД с данъчна основа от 327 541,00 лв., че ревизираното лице е следвало да начисли ДДС, тъй като тези доставки не са освободени по смисъла на чл. 46 от ЗДДС. Прието е от данъчните органи, че „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, в качеството на финансово регулирано дружество от БНБ, извършва допълнителни проверки на бизнеса на предоставените му от ревизираното лице търговци. Същото предоставя достъп на одобрените търговци до картовата мрежа на Visa и Мастъркард и месечно изготвя подробна разбивка на събраните такси при транзакциите с карти. На база на тази разбивка се определя процент комисионна, дължима на ревизираното дружество. Същевременно предоставените услуги на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД не са свързани с авторизация, клиринг, сетълмент и др. и те не опосредяват клиентски транзакции с карти. Дейността на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е свързана с популяризиране на определени продукти, привличане на потенциални клиенти, разпространяване на рекламни материали. Прието е, че ревизираният субект е само участник в проучването и анализирането на надеждността на потенциални клиенти. При сключването на споразумение между тях и „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, последното дължи възнаграждение на ревизираното лице, изчислено на база на заплащаните от одобрените търговци такси при транзакциите. Като е направен извод, че след като предмет на доставките са комисионни, изчислени на база договореното в споразумението, то полученото възнаграждение включва и дължимия ДДС.

Предвид тези изводи и на основание чл. 86 във връзка с чл. 25 и чл. 66 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 54 590.19 лв. по издадените фактури на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД за всички ревизирани периоди.

По отношение на получените доставки:

Констатирано е, че „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е отразило в дневниците си за покупки 14 фактури, издадени от „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД и е приспаднало право на частичен данъчен кредит в общ размер от 33 505.44 лв. за периодите от м. 04.2022г. до м. 04.2023г. Във връзка с прието, че ревизираното лице не е извършило освободени доставки на услуги, е посочено, че то има право на пълен данъчен кредит.

От доставчика са представени копия на фактурите и споразумение от 11.04.2022г., съгласно което препоръчителят „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД се задължава да подпомага активно ревизираното дружество, чрез привличане и въвеждане на

потенциални търговци, които не се категоризират в неприемливите бизнес категории: да улесни събирането на документи, свързани с CDD/KIC и процеса на въвеждане на потенциалния търговец; да представя точно дейностите, предоставяни от „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД по задълбочен и професионален начин на всеки търговец др., срещу заплащане на комисионно възнаграждение в размер еквивалентен на 40% от нетните приходи, реализирани от новите клиенти.

Също така „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е ползвало право на частичен данъчен кредит за периодите от м. 10.2021г. до м. 02.2022г. в размер на 8 132,74 лв. по фактурите, издадени от „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД. Доколкото е прието, че ревизираното лице не е извършило освободени доставки на услуги, е посочено, че то има право на пълен данъчен кредит.

Съгласно споразумение от 11.04.2021г., „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД приема да извършва в полза на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД услуги, сходни на тези които ще извършва и „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД, срещу получаване на възнаграждение. Доставчикът е издал фактури с предмет „комисионна - ангажимент съответния месец“.

Издадените от процесите доставчици фактури са отразени в дневниците им за продажби за съответните периоди. По данни от ИС на НАП „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД и „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД не разполагат с наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения на относими длъжности към предмета на доставките. Същите не са подавали декларации по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, нито са отчитали приходи или разходи във връзка с дейността си. Няма данни доставчиците да са ползвали подизпълнители - в дневниците им за покупки не са отразени услуги от други лица, с изключение на покупки на гориво и комунални услуги.

Посочено е, че с представените споразумения е договорено доставчиците да извършат широк набор от услуги, за изпълнението на които са необходими квалифициран персонал със специални знания, техника и софтуер, с каквито няма данни доставчиците да разполагат.

Въз основа на горните констатации е прието, че липсват реални доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС по издадените фактури от „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД и „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС ЕООД и на ревизираното лице е отказано право на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1. т. 1 от ЗДДС в размер на 34 721,07 лв.

Жалбоподателят е оспорил ревизионния акт по административен ред в частите, в които са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 57 033,16 лв. и са определените лихви в размер на 4 687,47 лв. за всички ревизирани периоди от м. 10.2021г. до м. 04.2023г.

С Решение № 1677/24.11.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ София, РА е бил потвърден в оспорената му част.

В съдебното производство е приета административната преписка с приложените към нея доказателства. Страните не са ангажирали други доказателства. При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи: Жалбата е подадена от надлежна страна, в срока по чл. 15б, ал. 1 във връзка с ал. 5 от ДОПК и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което същата е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и

обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Компетентността на органа е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпреденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Не се споделя възражението на жалбоподателя, свързано с липса на мотиви в оспорвания РА, тъй като същият препрещал към РД. Съдебната практика е утвърдила разбирането, че мотивите към административния акт или към резолюцията за отказ за

издаване на административен акт могат да бъдат изложени и отделно от самия акт най-късно до изпращането на жалбата срещу акта на по-горния административен орган в съобщението до страните, в съпроводителното писмо или в друг документ към изпратената преписка. В настоящия случай РД е издаден от органа издал и РА, като това е станало и преди издаването на обжалвания акт. На дружеството жалбоподател е надлежно връчен РД и същото е имало възможност да се запознае с мотивите по същия. Още повече, че и в оспорения РА са изложени мотиви в необходимия обем и съдържание. В тази връзка не се установява нарушения административно процесуалните правила свързани с мотивиране на РА.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Спор по фактите между страните не е налице, поради което предмет на анализ се явява единствено тяхната правна оценка.

При анализа на твърденията на страните и доказателствата по делото, съдът прави извод, че по същество спорът в производството се свежда до материалната законосъобразност на акта, във връзка с:

1. Услугите към „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД следва ли да се квалифицират като облагаеми доставки по смисъла на чл. 12. ал. 1 от ЗДДС или същите са освободени доставки по смисъла на чл. 46. ал. 1. т. 3 от ЗДДС;
2. Налице ли са доказателства удостоверяващи извършване на спорните доставки, за които органите по приходите са приели, че не са реално извършени и е било отказаното право на признаване на данъчен кредит.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите на органите по приходите, че услугите към „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД следва ли да се квалифицират като облагаеми доставки по смисъла на чл. 12. ал. 1 от ЗДДС, поради което на основание чл. 86 във връзка с чл. 25 и чл. 66 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 54 590.19 лв. по издадените фактури на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД за всички ревизирани периоди.

В принципен план следва да се посочи, че освободена доставка по смисъла на чл. 46. ал. 1. т. 3 от ЗДДС е тази сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни договорни инструменти, без сделката по събиране на дългове и факторинг и отдаване под наем на сейфове. Съгласно §1. т. „д“ от ДР на ЗДДС „платежни“ са услугите по Закона за платежните услуги и платежните системи /ЗПУПС/, т.е. това са услуги, свързани с внасянето на пари в наличност по платежна сметка, както и свързаните с това операции по обслужване на платежна сметка: услуги, свързани с теглене на пари в наличност от платежна сметка, както и свързаните с това операции по обслужване на платежна сметка; изпълнение на платежни операции, включително прехвърляне на средства по платежна сметка на ползвателя при доставчика на платежни услуги или при друг доставчик на платежни услуги; изпълнение на директни дебити, включително еднократни

директни дебити; изпълнение на платежни операции чрез платежни карти или други подобни инструменти; изпълнение на кредитни преводи, включително нареждания за периодични преводи; изпълнение на платежни операции, когато средствата са част от отпуснат на ползвателя на платежни услуги кредит; изпълнение на директни дебити, включително еднократни директни дебити; изпълнение на платежни операции чрез платежни карти или други подобни инструменти; изпълнение на кредитни преводи, включително нареждания за периодични преводи; издаване на платежни инструменти и/или приемане на плащания с платежни инструменти; изпълнение на налични парични преводи; изпълнение на платежни операции, при които съгласието на платеца за изпълнение на платежната операция е дадено посредством телекомуникационно, цифрово или информационно устройство и плащането е извършено към оператора на телекомуникационна или информационна система или мрежа, който действа само като посредник между ползвателя на платежната услуга и доставчика на услугите. Съгласно чл. 3. ат. 1. т. 3 от ЗПУПС, доставчици на платежни услуги са платежните институции по смисъла на същия закон.

Също така в решения С-453/05, С-124/07, С-2/95 на СЕС е направено разграничение свързано с тълкуването на разпоредбите в Директиви 77/388/ЕИО и Директива 2006/112/ЕО/ относно, кои точно доставки и сделки са освободени. Възприети са следните критерии; естеството на предоставените услуги, а не на база лицето предоставящи услугите; това дали услугата е извършена от посредник, който не е страна по договора във връзка с предлагания финансов продукт и чиято дейност е различна от типичните договорни престации, извършвани от страните по такива договори. Като в практиката е прието, че не е налице дейност по договаряне, когато една от страните по договора възложи на подизпълнител част от материално-техническите действия, свързани с договора.

Съществен критерий, установен в практиката на СЕС за преценката дали определена услуга е от категорията на освободените финансови услуги съгласно чл. 135. т. 1. буква „г“ от Директива 2006/112/ЕО е, дали тя може да породи, да измени или да погаси правата и задълженията на страните във връзка с извършването ѝ, както и да промени правните и финансовите отношения между страните. Освободената услуга по смисъла на директивата трябва да се отличава от чисто физическо или техническо извършване, като прилагането на система за обработка на данни в банка.

В тази връзка и като съобрази цитираната практика и установените по

делото факти, съдебния състав, приема за законосъобразен извода на данъчните органи, че услугите от административен и технически характер, както и рекламни услуги и услугите по обработка на информация, не променят правната или финансовата позиция на страните и не попадат в обхвата на освободените доставки на финансови услуги.

Цитираният в жалбата на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД параграф 23 от Решение по дело С-435/05 е непълен, доколкото не е посочено изключването от дейността по договаряне посочен в края на параграфа, който гласи следното: ... *„Обратно, не сме изправени пред дейност по договаряне, когато една от страните по договора възложи на подизпълнител част от материално-техническите действия, свързани с договора (вж. в този смисъл Решение по дело CSC Financial Services, посочено по-горе, точка 40).“* - именно в такава хипотеза на материално-технически действия по изпълнение на договора е налице и в настоящия случай, което според цитираното решение на СЕС -не представлява дейност по договаряне и съответно не е основание за освобождаване от облагане на този вид доставка.

От фактическа страна се установява, че според договора между „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД и „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД проверяваното дружество има право на комисионна, обвързана с таксите върху транзакции, направени от предложения клиент, ползващ платежните услуги на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД. Също така, според спецификата на дейността на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД тя е следвало преди да предостави потенциален клиент за одобрение, да извърши редица съпровождащи услуги, свързани със събиране на данни за клиента и тяхната обработка, набавяне на необходимите документи и формуляри, извършване на предварителна проверка на коректността на търговеца, разясняване на възможностите, условията и изискванията за ползване платежните услуги на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, рекламиране на дейността му и др. Т.е. дейността на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД е свързана с изпълнение на различни технически операции и електронна обработка на данни за търговеца, като вследствие на оказаните от жалбоподателя услуги не настъпват правните последици, обосноваващи съществените елементи по договарянето, свързани с бъдещите платежни услуги. Дружеството жалбоподател фактически осъществява само промотиране и предварително проучване надеждността на потенциални клиенти, без същото да участва в преговорите между клиентите и „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД за ползване на платежни услуги, както и да събира такси и комисионни при транзакциите.

В тази връзка законосъобразен и правилен е изводът, че дейността на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, по повод на която са издадени спорните фактури, не разкрива белезите на предоставяне на финансови услуги, за които е предвидено освобождаване от ДДС по силата на чл. 135, §1, б. „г“ от Директива 2006/112/ЕО, респективно чл. 46. ал. 1. т. 3 от ЗДДС. Този извод не се променя и от установеното, че полученото от жалбоподателя месечно възнаграждение е съобразено с броя и приходите от такси при направените транзакции с карти от предложените търговци, доколкото същото е от значение единствено за начина на формиране на това възнаграждение, но не определя вида на предоставената услуга.

Предвид гореизложеното услугите към „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД следва ли да се квалифицират като облагаеми доставки по смисъла на чл. 12. ал. 1 от ЗДДС, поради което на основание чл. 86 във връзка с чл. 25 и чл. 66 от ЗДДС законосъобразно е начислен ДДС в размер на 54 590.19 лв. по издадените фактури на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД за всички ревизирани периоди.

По отношение на материалната законосъобразност на РА, във връзка с констатациите на органите по приходите за липсата на реалност на доставките, следва да се посочи в принципен план, че:

Правото на приспадане на данъчен кредит е сложен фактически състав, който поражда правните си последици само ако са налице всички негови елементи. Това право е свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС. Като доставката на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставката на услуга е всяко извършване на услуга.

Изводът за липса на реална доставка следва да се базира на: установени факти и обстоятелства от обективната действителност и техния анализ чрез прилагане на определени логически правила. Съдът следва да установи, дали изводът за липса на реална доставка е основан на правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени в хода на ревизионното производство. Като в тежест на ревизираното лице е да докаже, реалността на доставките, като благоприятен за него факт, свързан с възникване на правото на данъчен кредит. От своя страна, съдът следва да направи преценка, дали изводът на ревизиращите органи за липса на реални доставки е логически и правно обоснован.

Реалното извършване на доставка е положителен факт от обективната действителност и като такъв, при настъпването му остават следи и за него са налични доказателства. Доставка на стока или услуга представлява

стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за осъществени сделки, както и писмени доказателства, удостоверяващи осъществяването на доставките. Липсата на такива доказателства може да обоснове извод за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС.

Законът е въвел задължението за субекта ползващ данъчен кредит -да докаже материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на приспадане. Това задължение съществува и за жалбоподателя по настоящото дело. Този извод се извежда от разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, според което задълженото лице следва да докаже благоприятните за него факти. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС и СЕС. Правото на данъчен кредит е субективно притезателно право с насрещен субект приходната администрация, поради което според чл. 154 от ГПК, приложим на основание § 2 от ДР на ДОПК, във връзка с чл. 144 от АПК, доказателствената тежест за установяването му е за жалбоподателя.

Според съдебния състав, в настоящото производство жалбоподателя „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД не доказва наличието на материалноправните предпоставки за упражняването на правото на данъчен кредит.

От събраните писмени доказателства, се установява, че фактурите и съпровождащи документи /споразумение/ относно спорните доставки се съхраняват от ревизираното лице, като всички фактури са надлежно счетоводно отразени в неговото счетоводство, представено е и споразумение от 11.04.2022г., /л.329-334 от делото/ съгласно което препоръчителят „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД се задължава да подпомага активно ревизираното дружество, чрез привличане и въвеждане на потенциални търговци, които не се категоризират в неприемливите бизнес категории: да улесни събирането на документи, свързани с CDD/KIC и процеса на въвеждане на потенциалния търговец; да представя точно дейностите, предоставяни от „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД по задълбочен и професионален начин на всеки търговец др., срещу заплащане на комисионно възнаграждение в размер еквивалентен на 40% от нетните приходи, реализирани от новите клиенти.

От събраните доказателства се установява, че доставките фактурирани от „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД за данъчен период м.04.2022г. до м.04.2023г. с 14 бр. фактури в общ размер от 33 505.44 лв. - не са били реално осъществени. Това е било установено от органите по приходите,

които са изградили своите изводи базирайки се на комплекс от доказателства, а именно, че доставчика не е разполагал с наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения на относими длъжности към предмета на доставките, не е подавал декларации по чл. 92 от ЗКПО, нито е отчитал приходи или разходи във връзка с дейността си, липсват доказателства да са ползвали подизпълнители, доколкото в дневниците за покупки не са отразени услуги от други лица, с изключение на покупки на гориво и комунални услуги. Отчетено е също така, че с представените споразумения е договорено „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД да извърша широк набор от услуги, за изпълнението, на които са необходими квалифициран персонал със специални знания, техника и софтуер, с каквито няма данни те да разполагат. Всичко това, преценено в своята съвкупност е дало основание на органите по приходите да приемат, че се касае за фиктивни доставки, който единствено са документално обезпечени, без реално да са осъществени. Тези изводи се споделят и от настоящия съдебен състав, доколкото в съдебното производство не са били приобщени доказателства, които да ги оборват. В хода на съдебното производство не се представиха доказателства възможност както кадрова, така и материална доставчика да може да извърши договорените услуги. Съдът, отчете и специфичният предмет на доставките – услугите според представеното споразумение. Въпросните доставки са свързани с специфични технически познания и умения за осъществяването им, в тази връзка за изпълнението на същите дружеството доставчик е следвало да разполага с назначен и квалифициран персонал, за което не са представени никакви доказателства. Липсват и доказателства тези доставки да са осъществени от наети външни лица. Не се установява и наличен на техника и софтуер у доставчика, с които да може да се осъществи твърдяната услуга. Като липсата на доказателства за приходи или разходи за осъществяване на дейността на „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД, по твърдените услуги, води до единствения възможен извод, че същото не ги е извършило реално. Не са представени доказателства и за постигнат резултат от дейността на доставчика „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД. Не са ангажирани отчети, съдържащи данни с кои потенциални клиенти доставчиците са водили преговори и какво точно е постигнато вследствие на предоставяне на твърдените услуги. Съдът, не приема възражението на жалбоподателя, че наличните фактури и споразумения доказват реалността на доставките, а също така, че същият не можел да влияе на поведението на доставчиците и няма как да знае с какви служители ще извършат възложените им услуги. Следва да се посочи, че тези обстоятелства са оценени от съдебния състав, но съпоставени към

гореизложените установени по делото факти, не могат сами по себе си да доведат до извод за реалност на твърдените доставки, тъкмо напротив, липсата на кадрово и материално обезпечение у доставчика, липсата на доказателства за изразходвани или получени средства за тази твърдяна дейност от доставчика, както и недоказване на извършени конкретни услуги и постигнати каквито и да е резултати - са комплекс от доказани обстоятелства, които безспорно установяват фиктивност на спорните доставки в конкретния случай. Относно възражението, че дружеството жалбоподател, че не е било длъжно да знае дали доставчика разполага с нужната кадрова обезпеченост. Съдът съобрази наличните доказателства, а именно споразумението /л.278-282 от делото/, сключено с „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, в което са поети задължения от „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, че ще използва само компетентен и подходящо обучен персонал, преминал през цялостно обучение, а също така, че правата и задълженията на ревизираното дружество не могат да бъдат преотстъпвани и възлагани на подизпълнители /без изрично съгласие на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД- за наличие на такова съгласие отново липсват доказателства/, като всеки опит на преотстъпване и възлагане на подизпълнители няма да има никаква сила и действие. Тези поети задължения от дружеството жалбоподател му вменяват именно задължения да знае за наличие на обучен и квалифициран персонал, каквито доказателства не са представени за служителите на дружеството доставчик, още повече, че изрично е било предвидено, че такива преотстъпвания и възлагане на дейност, е можело да се извърши единствено с изричното съгласието на възложителя. В тази връзка, съдът приема и това възражение за неоснователно.

От гореизложеното се установява, че жалбоподателя е знаел, за наличието на правна конструкция, която позволява реализирането на данъчно предимство. Установява се и намерение у жалбоподателя за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на

данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. От всички доказателства по делото преценени в своята съвкупност и взаимовръзка, съдът прави извод, че „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, не успя да установи по безспорен и категоричен начин, въз основа на представените фактури и съпровождащи ги документи, макар и осчетоводени, че е налице реална доставка на стоките от „АЙ ЗЕТ АНАЛИТИКС“ ЕООД, които представляват данъчно събитие, поради което и фактурите не са документално обосновани, поради което и няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит, по отношение на тези фактури. Предвид на което, се споделят изводите на приходната администрация, че не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по посочите 14 бр. фактури.

От събраните писмени доказателства, се установява, че фактурите и съпровождащи документи /споразумение/ относно спорните доставки се съхраняват от ревизираното лице, като всички фактури са надлежно счетоводно отразени в неговото счетоводство, представено е и споразумение от 11.04.2022г., /л.302-309 от делото/ съгласно което препоръчителят „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД се задължава да подпомага активно ревизираното дружество, чрез привличане и въвеждане на потенциални търговци, които не се категоризират в неприемливите бизнес категории: да улесни събирането на документи, свързани с CDD/KIC и процеса на въвеждане на потенциалния търговец; да представя точно дейностите, предоставяни от „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД по задълбочен и професионален начин на всеки търговец др., срещу заплащане на комисионно възнаграждение в размер еквивалентен на 40% от нетните приходи, реализирани от новите клиенти. Като в ревизирания период доставчика е издавал фактури с предмет „комисионна - ангажимент съответния месец“.

От събраните в административното и съдебното производство доказателства се установява, че доставките фактурирани от „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД за включения в ревизията данъчен период от м. 10.2021г. до м. 02.2022г. фактури в размер на 8 132,74 лв. - не са били реално осъществени. Това е било установено от органите по приходите, които са изградили своите изводи базирайки се на комплекс от доказателства, а именно, че доставчика не е разполагал с наети лица по трудови или извънтрудови правоотношения на относими длъжности към предмета на доставките, не е подавал декларации по чл. 92 от ЗКПО, нито е отчитал

приходи или разходи във връзка с дейността си, липсват доказателства да са ползвали подизпълнители, доколкото в дневниците за покупки не са отразени услуги от други лица, с изключение на покупки на гориво и комунални услуги. Отчетено е също така, че с представените споразумения е договорено „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД да извърша широк набор от услуги, за изпълнението, на които са необходими квалифициран персонал със специални знания, техника и софтуер, с каквито няма данни те да разполагат. Всичко това, преценено в своята съвкупност е дало основание на органите по приходите да приемат, че се касае за фиктивни доставки, който единствено са документално обезпечени, без реално да са осъществени. Тези изводи се споделят и от настоящия съдебен състав, доколкото в съдебното производство не са били приобщени доказателства, които да ги оборват. В хода на съдебното производство не се представиха доказателства възможност както кадрова, така и материална доставчика да може да извърши договорените услуги. Съдът, отчете и специфичният предмет на доставките – услугите според представеното споразумение. Въпросните доставки са свързани с специфични технически познания и умения за осъществяването им, в тази връзка за изпълнението на същите дружеството доставчик е следвало да разполага с назначен и квалифициран персонал, за което не са представени никакви доказателства. Липсват и доказателства тези доставки да са осъществени от наети външни лица. Не се установява и наличен на техника и софтуер у доставчика, с които да може да се осъществи твърдяната услуга. Като липсата на доказателства за приходи или разходи за осъществяване на дейността на „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД, по твърдените услуги, води до единствения възможен извод, че същото не ги е извършило реално. Не са представени доказателства и за постигнат резултат от дейността на доставчика „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД. Не са ангажирани отчети, съдържащи данни с кои потенциални клиенти доставчиците са водили преговори и какво точно е постигнато вследствие на предоставяне на твърдените услуги. Съдът, не приема възражението на жалбоподателя, че наличните фактури и споразумения доказват реалността на доставките, а също така, че същият не можел да влияе на поведението на доставчиците и няма как да знае с какви служители ще извършат възложените им услуги. Следва да се посочи, че тези обстоятелства са оценени от съдебния състав, но съпоставени към гореизложените установени по делото факти, не могат сами по себе си да доведат до извод за реалност на твърдените доставки, тъкмо напротив, липсата на кадрово и материално обезпечение у доставчика, липсата на доказателства за изразходвани или получени средства за тази твърдяна

дейност от доставчика, както и недоказване на извършени конкретни услуги и постигнати каквито и да е резултати - са комплекс от доказани обстоятелства, които безспорно установяват фиктивност на спорните доставки в конкретния случай. Относно възражението, че дружеството жалбоподател, че не е било длъжно да знае дали доставчика разполага с нужната кадрова обезпеченост. Съдът съобрази наличните доказателства, а именно споразумението /л.278-282 от делото/, сключено с „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД, в което са поети задължения от „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, че ще използва само компетентен и подходящо обучен персонал, преминал през цялостно обучение, а също така, че правата и задълженията на ревизираното дружество не могат да бъдат преотстъпвани и възлагани на подизпълнители /без изрично съгласие на „ТРАНЗАКТ ЮРЪП“ ЕАД- за наличие на такова съгласие отново липсват доказателства/, като всеки опит на преотстъпване и възлагане на подизпълнители няма да има никаква сила и действие. Тези поети задължения от дружеството жалбоподател му вменяват именно задължения да знае за наличие на обучен и квалифициран персонал, каквито доказателства не са представени за служителите на дружеството доставчик, още повече, че изрично е било предвидено, че такива преотстъпвания и възлагане на дейност, е можело да се извърши единствено с изричното съгласието на възложителя. В тази връзка, съдът приема и това възражение за неоснователно.

От гореизложеното се установява, че жалбоподателя е знаел, за наличието на правна конструкция, която позволява реализирането на данъчно предимство. Установява се и намерение у жалбоподателя за създаването и използването на документите, с цел заобикаляне на закона и постигане на данъчно предимство.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица. Според чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. След като липсват доказателства за реално прехвърляне на собственост върху индивидуално определени по вид, обем и характер вещи или за извършване на конкретни услуги, индивидуализирани по вид, характер обем, то не е налице данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. От всички доказателства по делото преценени в своята съвкупност и взаимовръзка, съдът прави извод, че „МЪРЧЪНТ

СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, не успя да установи по безспорен и категоричен начин, въз основа на представените фактури и съпровождащи ги документи, макар и осчетоводени, че е налице реална доставка на стоките от „ФЕНИКС ТАТ“ ЕООД, които представляват данъчно събитие, поради което и фактурите не са документално обосновани, поради което и няма изискуем данък, нито задължение за неговото начисляване, следователно и няма как да бъде ползвано право на приспадане на данъчен кредит, по отношение на тези фактури. Предвид на което, се споделят изводите на приходната администрация, че не следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит по включения в ревизията данъчен период от м. 10.2021г. до м. 02.2022г. фактури в размер на 8 132,74 лв.

В обобщение съдът намира, че РА, в оспорената част, е законосъобразен и обоснован, по изложените по-горе съображения, а жалбоподателят, с оглед доказателствената тежест, която носи в процеса, не успя да обори фактическите констатации и правни изводи на ревизиращите органи, поради което жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде оставена без уважение.

При този изход на правния спор е основателно искането на ответника за заплащане на юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 5587,65 лева, на основание чл.161, ал. 1 от ДОПК във вр. чл. 8, ал.1, вр. чл. 7, ал. 2, т.2 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 79 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Б. Ф. С. срещу Ревизионен акт №Р-22221023000717-091-001/01.09.2023г. издаден от Г. И. М.- орган, възложил ревизията и А. А. Н.- ръководител на ревизията, потвърден в обжалваната част с Решение № 1677/24.11.2023г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ София.

ОСЪЖДА „МЪРЧЪНТ СЪРВИСИС КОНСУЛТИНГ“ ЕООД, ЕИК-[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място],[жк], [жилищен адрес] да заплати на Национална агенция за приходите [населено място] сумата 5587,65 лева разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 дневен срок от

съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: